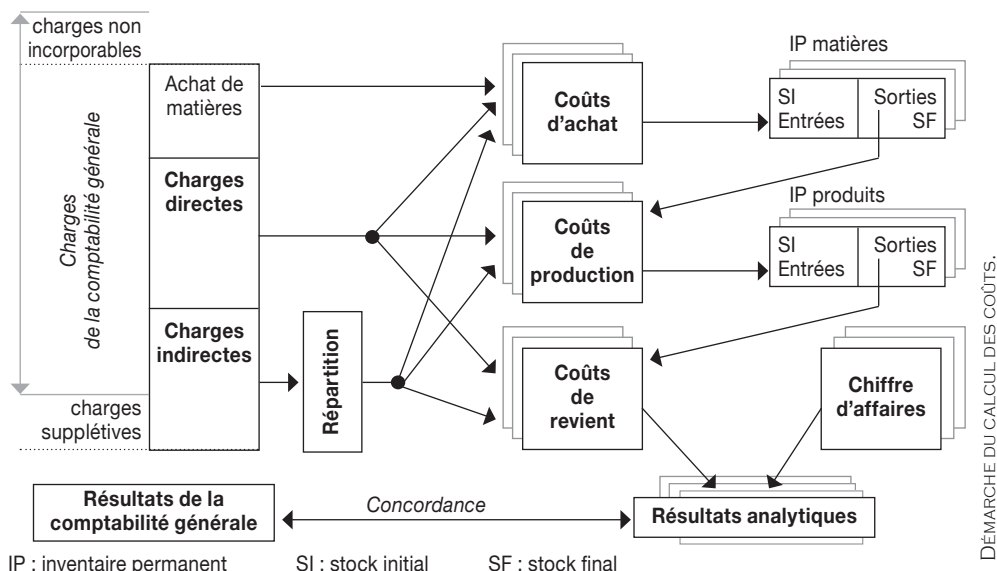


Démarche générale de l'analyse des coûts

Ce chapitre présente la démarche de détermination des coûts de revient et des résultats et traite des questions techniques traditionnelles de la comptabilité de gestion, indépendamment de la méthode d'analyse utilisée : la valorisation des stocks et le rapprochement des résultats analytiques et comptables. Il se conclut par une mise en application à travers le cas Dianis. Celui-ci servira par ailleurs de support pour la proposition d'une démarche d'analyse et de principes d'interprétation.

Étapes de calcul et d'analyse

La plupart des méthodes suivent une démarche standard. La méthodologie de calcul des coûts - et le suivi des mouvements de stock - peut se résumer par le schéma suivant :



QU'EST-CE QUE L'ANALYSE DES COÛTS ?

L'étape correspondant au calcul du coût de production peut être décomposée en autant d'étapes qu'il existe de produits intermédiaires.

Ce schéma de synthèse reste valable en coûts partiels. Cependant, dans ce cas, certaines charges ne seront pas imputées aux coûts (par exemple les charges fixes en coûts variables ou les charges indirectes en coûts directs) et il ne sera pas possible de déterminer des résultats analytiques par produit (mais des marges sur coûts partiels).

Méthodologie de calcul des coûts

La méthodologie de calcul des coûts comprend les étapes suivantes :

1. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse (en coût variable, seules les charges variables subissent ce traitement).

2. Calcul des coûts d'achat : prix d'achat + charges directes et indirectes liées à l'approvisionnement.

3. Mise en inventaire permanent (IP) des matières et détermination de la valeur des sorties de stock de matières (et des stocks finaux).

4. Calcul des coûts de production (produits intermédiaires ou produits finis) : coût d'achat des matières (ou produits) utilisés + charges directes et indirectes liées à la fabrication.

5. Mise en inventaire permanent (IP) des produits fabriqués et détermination de la valeur des sorties de stock de produits (et des stocks finaux). S'il s'agit de produits intermédiaires (non finis), reprendre le point 4.

6. Calcul des coûts de revient (des produits vendus) : coût de production des produits vendus + charges directes et indirectes liées à la distribution (+ éventuellement charges non affectées précédemment).

7. Calcul du résultat analytique d'exploitation et de chaque produit vendu : chiffre d'affaires du produit - coût de revient des ventes du produit.

Puis éventuellement :

8. Concordance entre le résultat analytique d'exploitation (RAE) et le résultat de la comptabilité générale.

9. Détermination et analyse des écarts entre les prévisions (coûts préétablis) et les réalisations (coûts réels).

Suivi des mouvements de stock de matières et de produits

Comme nous l'avons vu précédemment, il peut exister des stocks entre chaque étape du processus d'exploitation. La valeur des articles qui entrent en stock à l'issue d'un stade du processus d'exploitation ne correspond pas forcément à celle des sorties utilisées au stade suivant.

Les stocks doivent être suivis en quantité et en valeur (stock final = stock initial + entrées - sorties).

Les comptes d'inventaire permanent (IP) se présentent avec une ligne par mouvement d'entrée ou de sortie et une évaluation du stock à l'issue de chaque mouvement. Des fiches de stock simplifiées peuvent également s'élaborer dans des comptes en T ou bien en présentant les sorties puis le stock final, en dessous - et non à droite - des entrées.

	Qté	CU	Total		Qté	CU	Total
Stock initial	.....	.....	.....	Sortie 1	.....	.....	.....
Entrée 1	.....	.....	.....	Sortie 2	.....	.....	.....
Entrée 2	.....	.....	.....	Stock final	.....	.....	.....
Total	tot qté	.....	tot euros	Total	tot qté	.....	tot euros

COMPTE D'INVENTAIRE PERMANENT (MATIÈRE OU PRODUIT) SIMPLIFIÉ (EN T).

En comptabilité générale, les stocks sont évalués au coût complet. En comptabilité analytique, les entrées - donc les stocks en début et en fin de période - le sont au coût obtenu avec la méthode utilisée (par exemple, stocks évalués au coût complet ou au coût variable).

Détermination des résultats analytiques et du taux de rentabilité

Lors de l'analyse de la rentabilité d'une activité, plusieurs indicateurs peuvent être calculés en coût complet comme en coût partiel : résultats, marges, taux de marque. Chacun d'eux peut donner lieu à des appréciations différentes, mais complémentaires, dans l'analyse comparée des produits.

■ Résultat analytique d'exploitation (RAE) et de chacun des produits

Le résultat analytique est une mesure de la rentabilité pour un volume de vente donné. Il peut être calculé par produit, par activité ou bien pour l'entreprise dans son ensemble. Pour un produit, il est égal à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et le coût de revient des produits vendus.

Il permet d'apprécier la contribution du produit à la rentabilité globale de l'entreprise. Le résultat analytique d'exploitation (RAE) d'une entreprise est la somme algébrique des résultats analytiques de ses produits ou services.

Résultat analytique d'un produit	= chiffre d'affaires - coût de revient du produit
Résultat analytique d'exploitation	= somme des résultats des produits

QU'EST-CE QUE L'ANALYSE DES COÛTS ?

Résultats analytiques unitaires (marges) et taux de marque

Le résultat analytique unitaire d'un produit ou service, sa marge, est la différence entre son prix de vente et son coût de revient unitaire. En coût partiel, le résultat est une marge sur coût (variable, direct...).

Le résultat exprimé en pourcentage du CA est un taux de marque : il mesure la rentabilité proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé, c'est-à-dire relativement à la performance commerciale (ou à l'effort dans ce domaine). Il peut aussi être calculé par le rapport entre le résultat unitaire et le prix de vente.

Résultat analytique unitaire	= prix de vente - coût de revient unitaire
Taux de marque	= résultat analytique / chiffre d'affaires

	Produit A			Produit B		
Produit A	Quantité	Unitaire	Total	Quantité	Unitaire	Total
Chiffre d'affaires	2 400	125	300 000	1 450	200	290 000
Coût de revient	2 400	95	228 000	1 450	160	232 000
Résultat analytique	2 400	30	72 000	1 450	40	58 000

EXEMPLE DE RÉSULTATS ANALYTIQUES DE DEUX PRODUITS ET RAE.

Le résultat analytique d'exploitation de l'entreprise est égal à 72 000 + 58 000 soit 130 000 €.

- ▶ le taux de marque du produit A = $72\,000 / 300\,000$ ou $30 / 125$ soit 24% ;
- ▶ le taux de marque du produit B = $58\,000 / 290\,000$ ou $40 / 200$ soit 20%.

Ainsi, le produit A participe davantage à la rentabilité globale de l'entreprise que le produit B (72 K€ de résultat contre 58 K€) grâce notamment à un chiffre d'affaires plus élevé. Son taux de marque apparaît aussi plus important : pour 100€ de CA réalisé, le produit A rapporte 24€ contre 20€ pour le produit B. Cependant, chaque produit A vendu dégage moins de résultat qu'un produit B (30€ contre 40€) : la marge du second produit est meilleure (son coût plus élevé est largement compensé par son prix).

Démarche générique de calcul des coûts**1 Identification et traitement des charges à incorporer¹**

- ▶ Identifier les charges à incorporer dans les coûts.
- ▶ Dissocier les charges directes et indirectes : ventiler les charges directes par type de coûts et répartir les charges indirectes par "fonction / activité" d'exploitation et de soutien de l'entreprise.
- ▶ Définir des clés de répartition pour l'imputation des charges indirectes.

2 Calcul des coûts (réels ou prévisionnels)

- ▶ Calcul des coûts d'achat par matière : affectation des charges directes et imputation des charges indirectes d'approvisionnement selon la clé de répartition choisie.
- ▶ Calcul des coûts de production par produit : affectation des coûts d'achat des matières consommées (selon les fiches de stock), des charges directes de production, puis imputation des charges indirectes de production selon la clé de répartition choisie.

¹ Voir chapitre 4, page 75.

- ▶ Calcul des coûts de revient des produits: affectation des coûts de production des produits vendus (selon les fiches de stock), des charges directes de distribution puis imputation des charges indirectes de distribution selon la clé de répartition choisie.

3 Calcul des résultats analytiques

- ▶ Calcul des résultats analytiques des produits par différence entre leur chiffre d'affaires et leur coût de revient (total et unitaire), et de leur taux de marque (résultat analytique / CA).
- ▶ Calcul du résultat analytique d'exploitation global (somme des résultats analytiques) et du taux de marque global.



Démarche générique d'analyse des coûts et des résultats

L'analyse des coûts doit suivre une démarche allant du plus général au plus détaillé et des constats à l'interprétation des résultats, puis aux recommandations potentielles.

1 Analyse de la rentabilité globale de l'entreprise

- ▶ Appréciation du niveau de rentabilité au regard du résultat analytique global.
- ▶ Appréciation relative de la rentabilité au regard du taux de marque global.
- ▶ Ces indicateurs doivent être appréciés dans le temps (par rapport aux périodes passées ou aux prévisions) et dans l'espace (au regard d'autres unités d'exploitation de l'entreprise, de la concurrence ou du secteur).
- ▶ Constatation de la formation et de l'évolution du portefeuille d'activités (parts respectives des produits dans le chiffre d'affaires et dans le volume global de l'activité).

2 Analyse de la rentabilité comparée des produits (dans le temps et l'espace)

- ▶ Contribution de chacun d'eux à la rentabilité globale: RA / RA global et coût total généré par l'activité du produit / total des charges imputées.
- ▶ Rentabilité comparée des produits au regard de leur marge (résultat unitaire = prix - coût de revient). Première explication des écarts au regard des prix et/ou des coûts.
- ▶ Rentabilité relative à l'effort / la performance commerciale de chacun des produits (taux de marque: RA / CA en %).

3 Analyse de la formation des résultats et des coûts (dans le temps et l'espace)

- ▶ Construction des marges: comparaison entre les prix (cohérence / positionnement) et les coûts de revient unitaires (cohérence / valeur perçue).
- ▶ Explication des écarts de coûts de revient en € et %: comparaison de la part et du poids du coût de production et du coût de distribution dans le coût de revient unitaire.
- ▶ Explication des écarts de coûts de production en € et %: comparaison de la part et du poids des éléments constitutifs du coût de production unitaire (coût des matières consommées par produit, coût en charges de main-d'œuvre par produit...).
- ▶ Explication des écarts des éléments unitaires précédents par les volumes (unités de matière par produit, nombre d'heures par produit) ou par les coûts unitaires (coût d'achat de l'unité de matière, coût de l'heure de main-d'œuvre...).

4 Interprétation des écarts et de l'évolution des résultats et décisions potentielles

- ▶ Écarts justifiés par des choix qualitatifs (qualité / valeur recherchée des produits) ou des prévisions quantitatives (économie ou dés-économie d'échelle / volumes de production et de vente), des choix budgétaires ou des investissements.
- ▶ Écarts signalant une meilleure / moins bonne maîtrise des coûts: gains / pertes de productivité, anomalie, dysfonctionnement, gaspillage...
- ▶ Décisions de nature opérationnelle ou stratégique: investissements, prix, négociation avec les fournisseurs, réallocation de ressources, sous-traitance / intégration, développement / retrait.